

O ENSINO DO ORÇAMENTO E AS METODOLOGIAS DE ENSINO

Ana Bela Teixeira (ana.bela.teixeira@esce.ips.pt)

Maria da Conceição Aleixo (conceicao.aleixo@esce.ips.pt)

Susana Maria Silva (susana.silva@esce.ips.pt)

Carlos Manuel Mata (carlos.mata@esce.ips.pt)

Escola Superior Ciências Empresariais

Instituto Politécnico de Setúbal

Campus do IPS, Estefanilha

2914-503 Setúbal (Portugal)

ÁREA TEMÁTICA: A7 – Docência Universitária de Contabilidade de Custos

PALAVRAS-CHAVE: Metodologias de Ensino Tradicionais; Metodologia de Ensino Baseada na Resolução de Problemas; Orçamentos.

METODOLOGIA: M2 – Case/Field Study

RESUMO

As profundas alterações conjunturais que ocorrem tanto a nível nacional como internacional, obrigam a uma atitude simultaneamente de mudança e aproximação entre as organizações e as instituições de ensino de modo a que as competências adquiridas pelo estudante, respondam às necessidades organizacionais.

Nessa perspectiva iremos através de um estudo de caso, recorrendo a um inquérito, a análise do nível da taxa de aprovação e da média final obtida pelos estudantes que constituem a amostra, verificar se existe ou não reconhecimento, acréscimo e consolidação de conhecimentos quando são associadas diferentes metodologias de ensino, no ensino do orçamento.

Os resultados obtidos confirmam que a aprendizagem do processo orçamental é reforçada, através da metodologia de ensino baseada na resolução de problemas.

1. INTRODUÇÃO

A gestão de uma organização pressupõe necessariamente que os gestores tomem decisões fundamentadas em informação relevante para o controlo da sua gestão, tal como, a informação contabilística.

Por outro lado, a complexidade e dinamismo que caracterizam atualmente o meio envolvente, acentuam nas organizações a necessidade de efetuar previsões. A apresentação dessas previsões poderá fazer-se através de orçamentos que representam a tradução financeira dos objectivos e dos planos de acção, da organização.

Acompanhando as mudanças verificadas na sociedade globalizada, o ensino da Contabilidade de Custos ou Analítica, mais especificamente do processo orçamental, nas Instituições de Ensino Superior, teve de atualizar-se para que os seus estudantes associassem aos conhecimentos científicos, competências pessoais que lhe permitam responder às atuais necessidades das organizações.

São diversas as metodologias de ensino propostas por vários organismos profissionais e autores, contrastando as mais tradicionais assentes numa forte componente teórica e prática onde a leção é efetuada pelo docente, sendo suportada em livros e vocacionada para as avaliações, com a que resulta da aprendizagem assente em resolução de problemas, onde o estudante tem um papel mais ativo e responsável no processo de ensino.

No entanto, para vários autores é consensual a vantagem de articular metodologias mais tradicionais com a de aprendizagem baseada em resolução de problemas. Pasin e Giroux (2011) referem que estas metodologias devem coexistir com outros métodos de aprendizagem tradicionais. Barrows e Tamblyn (1980) vão mais longe e referem que a metodologia de ensino baseada em resolução de problemas não deve ser aplicada numa fase inicial da aprendizagem uma vez que essa metodologia assenta no desenvolvimento da capacidade de resolver problemas e não na de aquisição de conhecimentos.

Face à problemática apresentada e porque partilhamos da opinião de Barrows e Tamblyn (1980), este trabalho tem como objetivo analisar as práticas de ensino da orçamentação, numa Escola de Ensino Superior Politécnico no âmbito da Licenciatura de Contabilidade e Finanças (LCF), onde o ensino da Orçamentação recorre inicialmente a uma metodologia de ensino tradicional e posteriormente a uma metodologia de resolução de problemas.

O presente trabalho está estruturado em quatro pontos: no primeiro ponto é realizada uma breve introdução, no segundo ponto, apresentamos uma perspectiva sobre o orçamento e o ensino, através de uma visão pública e privada do orçamento e diferentes metodologias adotadas no ensino do mesmo. No ponto três, apresentamos o estudo de caso, sobre o ensino do orçamento na LCF regime diurno (CF) e noturno (CFN) da Escola Superior de Ciências Empresarias (ESCE) do Instituto Politécnico de Setúbal (IPS) onde é explicada a metodologia adotada, caracterizada a amostra e apresentados os resultados procedendo à sua sistematização e discussão. Por fim, são apresentadas as considerações finais.

2. O ORÇAMENTO E O ENSINO

A gestão de uma organização seja ela privada ou pública, pressupõe necessariamente que os gestores tomem decisões fundamentadas em informação relevante para o controlo da sua gestão. Esta informação materializa-se através de um conjunto de instrumentos técnicos, entre os quais se destaca o orçamento.

A este propósito, Caiado (2002:570) refere que “sem uma previsão das condições de actividade nos próximos anos e sem a formulação, mesmo em termos genéricos, dos objectivos a alcançar e das políticas a adoptar no período considerado, não se torna possível uma acção esclarecida, ordenada e persistente no sentido de enfrentar eventuais condições adversas e explorar devidamente as possibilidades futuras”. A apresentação dessas previsões poderá ser feita através de orçamentos, que representam a tradução financeira dos objectivos e dos planos de acção, contribuindo para o apoio à tomada de decisões. Sobre esta temática Jordan *et al.* (2002:77) referem também que, “o que interessa em termos de gestão é atingir eficazmente os objectivos tendo em conta os meios de que se pode dispor. Objectivos, planos de acção e orçamentos são elementos inseparáveis”.

Com efeito, a globalização, a abertura dos mercados e as inovações tecnológicas constantes, provocaram alterações profundas na atividade organizacional, fazendo emergir a necessidade de um sistema de informação rigoroso que permita apoiar e avaliar as decisões, onde o orçamento é um instrumento indispensável para a sua concretização, embora apresente uma ótica distinta quando aplicado no setor público ou privado. A este propósito, Jordan *et al.* (2002:77), reforçando estas duas visões do orçamento, afirmam que, “o orçamento é um instrumento de gestão, de apoio ao gestor no processo de alcançar os objectivos definidos para a empresa, ou

seja, um instrumento de decisão e de acção. Não deve, por isso, ser encarado como o Orçamento de Estado que, uma vez aprovado pela Assembleia da República, é lei que não pode ser posta em causa”.

2.1 O ORÇAMENTO UMA VISÃO PÚBLICA

Ao contrário do meio empresarial, as entidades contabilísticas do Setor Público Administrativo, obrigadas a aplicar o Plano Oficial de Contabilidade Pública e ou os seus Planos Setoriais, têm, cumprido requisitos legais, que ter um orçamento cuja abertura, alteração, execução e encerramento, devem ser contabilizados em partidas dobradas, segundo regras previamente definidas, e articulando três sistemas contabilísticos, a Contabilidade Orçamental (associada à classe zero) a Contabilidade Patrimonial (utilizando as classes um a oito) e a Contabilidade de Custos ou Analítica (para a qual ficou disponível a classe nove).

Num breve enquadramento do orçamento nas entidades contabilísticas, impõe-se referir os imperativos legais decorrentes do art.º 105 da Constituição Portuguesa, onde se estabelece que o Orçamento do Estado deve incluir de forma discriminada as receitas e despesas do Estado. Posteriormente e dando seguimento aos objectivos propostos pelo processo de Reforma da Administração Financeira do Estado, surgiram um conjunto de diplomas que estabelecem regras e orientações associadas à elaboração, execução e contabilização do orçamento em entidades contabilísticas. Citando Frade (2003:104), o “Orçamento de Estado tem uma função política, na medida em que se traduz numa lei proposta pelo governo e aprovada pela Assembleia da República, na qual se autoriza a cobrança de receitas fiscais, se fixam os limites da despesa e limites de endividamento da República, se estabelecem medidas de acompanhamento e fiscalização da execução orçamental”.

Montesinos (1996:61) salienta que “o papel e a influência do orçamento têm sido decisivos na vida económica das entidades públicas. Todas as decisões que visem usar e comprometer os recursos financeiros da organização, devem subordinar-se aos critérios, normas, restrições e formalidades constante do orçamento. Não existe outro documento que tanto condicione a vida económica das entidades públicas como o orçamento inicial, as suas modificações e liquidação”.

Face às características e especificidade da Orçamentação quando aplicada no Setor Público Administrativo, o seu ensino e aplicação, requer uma abordagem e aprofundamento diferenciado da sua aplicação numa empresa privada, onde a elaboração do orçamento não é um imperativo

legal. Numa entidade pública, o seu ensino terá de associar à metodologia da orçamentação, todos os documentos e procedimentos legais que lhe estão associados.

2.2 O ORÇAMENTO UMA VISÃO PRIVADA

A complexidade e dinamismo que caracterizam atualmente o meio envolvente, acentuam nas empresas, a necessidade de efetuar previsões. A apresentação dessas previsões poderá fazer-se através de orçamentos que representam a tradução financeira dos objectivos e dos planos de acção, da organização. O Orçamento é assim o documento que representa a previsão das variações patrimoniais que terão lugar numa empresa, num certo prazo e é simultaneamente, a expressão numérica do plano elaborado e que está associado ao planeamento das actividades a desenvolver. Os seus fins são, entre outros, a coordenação das funções e destinam-se a servir de guia às decisões administrativas. “Sendo pouco realistas, só servem para iludir os gerentes e dificultar-lhes a missão. As previsões mal fundamentadas são mais prejudiciais do que úteis” (Silva, 1979:397).

O processo orçamental, face ao seu modelo de implementação numa empresa, é um instrumento de descentralização e de motivação na medida em que contribui para a delegação de autoridade, efectuando-se a posterior consolidação dos orçamentos de cada centro de responsabilidade, servindo de estímulo à prossecução dos objectivos definidos de forma a atingir os resultados previstos. O processo orçamental é, por inerência, um instrumento de reflexão e de aprendizagem da gestão, a par da avaliação do desempenho dos gestores.

O Orçamento facilita e disciplina o exercício da gestão; constitui um valiosíssimo instrumento de orientação, coordenação e controlo da actividade empresarial. “O conhecimento do objectivo global da empresa, das medidas adequadas que permitam avaliar o resultado de uma acção no objectivo global e do processo de decisão, são fundamentais para desenvolver com êxito o processo de planificação e orçamentação” (Sánchez, 2001:68). O Orçamento é então simultaneamente uma análise e uma síntese porque por um lado, fomenta a descentralização e, por outro, facilita a centralização (Silva, 1979).

Como é que o Orçamento se interliga com a Contabilidade de Custos ou Analítica? Por um lado, a contabilidade pode ser entendida como um sistema de informação tendo como finalidade reduzir a incerteza relacionada com o processo da tomada de decisões (Salvador *et al.*, 1996), e por outro, segundo vários autores a sequência orçamental é um “instrumento financeiro da gestão

previsional (...), daí poder ser entendido como um sistema de contabilidade previsional ou prospectiva” (Jordan *et al.*, 2002:418). O Orçamento traduz-se então num subsistema de informação contabilístico e previsional cuja elaboração se completa com o respetivo acompanhamento e controlo. Torna-se assim uma peça chave no Controlo Orçamental, cujos dados são extraídos da Contabilidade Analítica, articulando-se com as rubricas orçamentais definidas pela organização. Como refere Gonçalves da Silva, “à contabilidade prospectiva, que é em última análise a arte de organizar orçamentos, compete precisamente o cômputo e a relevação antecipada de custos, proveitos e resultados de um período mais ou menos longo” (Silva, 1979:387).

Como instrumento de planeamento, o orçamento deve interligar o curto, o médio e o longo prazo e exigir uma coordenação vertical e horizontal de modo a, avaliar o que vai ou irá acontecer, determinar os resultados que se irão obter e da forma ou meios com que serão realizados, constituindo por isso, um instrumento de quantificação, responsabilização e racionalização. Exerce ainda uma influência determinante na postura dos gestores, devendo ser um instrumento de reflexão e de aprendizagem, a par da avaliação do desempenho.

Como tal, o Orçamento, poderá ser um auxiliar poderoso da gestão tendo um papel muito importante a desempenhar como instrumento de planeamento, descentralização e de motivação.

2.3 AS METODOLOGIAS DE ENSINO NO ENSINO DO ORÇAMENTO

Acompanhando as mudanças verificadas na sociedade globalizada, o ensino da Contabilidade, nomeadamente, nas Instituições de Ensino Superior, teve de atualizar-se e adaptar-se de forma a preparar os seus estudantes para acompanhar e satisfazer as necessidades das organizações (Arbrecht e Sack, 2000).

Organismos como a *American Accounting Association* e a *International Financial Accounting Committee*, evidenciaram que o ensino da contabilidade está tradicionalmente demasiado centrado na aquisição de conhecimentos da técnica contabilística, sendo efetuado de uma forma passiva e focado no estudante identificando por isso um défice no fomento de outras competências tais como, a resolução de problemas e da comunicação e relações interpessoais. Como solução propõem o emprego de métodos baseados em casos reais, seminários, jogos, simulações e outras técnicas que envolvam o estudante activamente no processo de aprendizagem. Anés e Gavira,

(2011), citando vários autores, referem que com todas estas técnicas se pretende um ensino da contabilidade efectuado num contexto empresarial mais realista.

De entre as metodologias de ensino focadas no estudante, a aprendizagem baseada na resolução de problemas resulta, de acordo com Barrows e Tamblyn (1980), da aprendizagem conseguida no processo de trabalho com o objetivo de resolver um problema que ao ser apresentado serve de estímulo para a aplicação ou desenvolvimento das capacidades de compreensão e resolução do problema, bem como da aquisição de um conjunto articulado de conhecimentos relacionados com o tipo de problema apresentado. Hansen (2006), afirma que esta metodologia permite ao estudante reforçar o pensamento crítico, o trabalho em grupo, a capacidade de análise e comunicação, aplicar e integrar conhecimentos, analisar e resolver problemas e ter uma atitude de aprendizagem permanente. Assim, o ensino baseado em resolução de problemas consiste na apresentação a um grupo de estudantes, um problema real, bem definido e dentro de um contexto adequado. O caso deve ser complexo e pretende-se que a primeira tarefa a realizar pelos estudantes seja identificar a informação adicional que necessita para resolver o caso e por isso, não se deve fornecer toda a informação no início da actividade (Anés e Gavira, 2011, citando Norman y Schmildt, e Durtschi).

Contrastando com esta metodologia de ensino, Albercht e Sack (2000) referem a que tem por base a memorização, a atitude passiva em sala de aula, assente numa forte componente teórica e ou prática leccionada pelo docente, suportada em livros e vocacionada para as avaliações, não desenvolvendo no estudante competências pessoais que os tornem profissionais competitivos e de sucesso.

Porém, para alguns autores é consensual a vantagem de articular metodologias mais tradicionais com a de aprendizagem baseada em resolução de problemas. Pasin e Giroux (2011) referem que estas metodologias devem coexistir com outros métodos de aprendizagem tradicionais, tais como, estudos de caso, seminários, ou outros considerados adequados. Barrows e Tamblyn (1980) vão mais longe e referem que a metodologia de ensino baseada em resolução de problemas não deve ser aplicada numa fase inicial da aprendizagem uma vez que essa metodologia assenta no desenvolvimento da capacidade de resolver problemas e não na de aquisição de conhecimentos.

Assim, partilhando da opinião da vantagem da articulação de diferentes metodologias de ensino, no ensino da Contabilidade, nomeadamente da Contabilidade de Custos ou Analítica, especificamente no processo de orçamentação, consideramos que o seu ensino, numa fase inicial

de aquisição de conhecimentos, se deve fazer assente num modelo tradicional, em aula teórica e prática, suportada em livros, onde o docente tem um papel preponderante na aprendizagem e onde a avaliação deve associar um instrumento de avaliação individual, e eventualmente um trabalho de grupo sobre orçamentação. Numa fase posterior do percurso académico, essa temática deverá ser aprofundada e consolidada através da metodologia de ensino baseada na resolução de problemas.

3. ESTUDO DE CASO

3.1. ESTRUTURA CURRICULAR DA LICENCIATURA EM CONTABILIDADE E FINANÇAS DA ESCE

A estrutura curricular de uma Licenciatura deve evidenciar claramente as suas vantagens competitivas e nesse sentido, consideramos que um dos elementos diferenciadores, no projeto de Bolonha, é a introdução de unidades curriculares integradoras que funcionem em regime de tutoria e com partilha de experiências.

A estrutura curricular da Licenciatura de Contabilidade e Finanças, regime CF e CFN, está organizada por semestre, tem uma formação de base em Gestão e apresenta, unidades curriculares específicas divididas em diversas áreas.

É de salientar que uma das saídas profissionais da LCF é a profissão de Técnico Oficial de Contas. De acordo com o anúncio nº 6060/2010, Diário da República, 2ª Série, nº 125, de 30 de Junho de 2010, em Portugal, os critérios para o reconhecimento da habilitação académica adequada para o exercício desta profissão, assenta em duas áreas, as nucleares e as complementares.

Nas áreas nucleares são incluídas: Contabilidade e Relato Financeiro; Contabilidade Analítica e de Gestão; Fiscalidade; Finanças; Direito das Empresas e Ética e Deontologia e nas áreas complementares são referenciadas: Auditoria, Organização e Gestão de Empresas; Economia; Matemática; Tecnologias e Sistemas de Informação e Inglês para Negócios - relativamente a estas últimas deverão ser contempladas pelo menos quatro.

A ESCE com a autonomia científica que lhe é dada pelo artigo 10º dos seus Estatutos, que salienta, entre outras, a de decidir sobre os planos de estudo dos cursos por si ministrados apresenta a seguinte estrutura curricular da LCF, organizada na Tabela 1, tendo como referência as áreas previstas pela Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas (OTOC).

Tabela 1: Estrutura curricular da LCF da ESCE do IPS

UNIDADES CURRICULARES	Nº UC	ECTS	DESIGNAÇÃO
ÁREAS NUCLEARES			
Contabilidade e Relato Financeiro	6	36	Contabilidade Financeira I, Contabilidade Financeira II, Contabilidade das Sociedades, Relato Financeiro I, Relato Financeiro II, Contabilidade Financeira do Setor Público
Contabilidade Analítica e de Gestão	4	19	Contabilidade Analítica I, Contabilidade Analítica II, Contabilidade Analítica III, Planeamento e Controlo de Gestão
Fiscalidade	3	18	Fiscalidade I, Fiscalidade II, Fiscalidade III
Finanças	4	18,5	Cálculo Financeiro, Análise Financeira, Gestão Financeira, Gestão Financeira Internacional
Direito de Empresas	2 + 1	8,5 + 3,5	Introdução ao Direito, Legislação Comercial, Direito do Trabalho (Opção)
Ética e Deontologia	1	3,5	Ética e Deontologia Profissional (Opção)
ÁREAS COMPLEMENTARES			
Áreas Complementares	7	30	Introdução à Gestão, Informática, Matemática, Economia, Auditoria, Estatística e Gestão de Base de Dados
OUTRAS			
Outras	4	12	Gestão de Recursos Humanos, Marketing, Projetos de Investimento e Inovação e Estratégia Empresarial
PROJETO/SIMULAÇÃO EMPRESARIAL			
Simulação Empresarial	1	21	Simulação Empresarial

Fonte: Elaboração Própria

No âmbito do ensino da Orçamentação na LCF destacam-se as unidades curriculares de Contabilidade Analítica II e SE. A unidade curricular de Contabilidade Analítica II é lecionada no segundo ano em CF e no terceiro ano em CFN, e integra nos seus conteúdos programáticos o ensino do orçamento, numa óptica comercial e industrial, segundo uma metodologia tradicional de ensino, ou seja, funciona semanalmente com aulas teóricas (duas horas) e práticas (três horas), e tem 5,5 unidades de crédito atribuídas, sendo a avaliação de conhecimentos efetuada por dois testes individuais, conforme previsto no respetivo programa¹ da unidade curricular.

Numa fase inicial, com base em casos práticos são elaborados diversos programas e orçamentos de forma individual. A título de exemplo, programa e orçamento de vendas, programa e orçamento de stocks de matérias-primas/produtos acabados, orçamento de tesouraria. Numa fase posterior, são elaborados os programas e orçamentos de exploração e o orçamento financeiro, sequencialmente até às Demonstrações Financeiras previsionais.

Relativamente à unidade curricular de Simulação Empresarial esta é uma unidade curricular integradora, que funciona na ESCE do IPS desde o ano letivo 2002/2003, é um projeto de partilha de experiências entre docentes e estudantes cujo modelo foi iniciado no Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Aveiro e com o qual mantemos desde o início um protocolo de parceria. O seu objetivo global é adquirir, consolidar, reforçar e articular conhecimentos e competências, incentivar a investigação e fazer a ligação entre a Escola e a Profissão. Tem atualmente uma carga horária semanal de 15 horas letivas e 21 unidades de crédito atribuídas. Tem presença obrigatória dos estudantes e funciona com um regime de precedências, isto é, a sua frequência obriga ao aproveitamento prévio nas seguintes unidades curriculares: Contabilidade Financeira I e II, Contabilidade Analítica I, Fiscalidade I e Análise Financeira (Regulamento de funcionamento de SE, aprovado pelo Conselho Técnico-Científico da ESCE).

É também inovadora, face às metodologias de ensino utilizadas, onde o docente deixa de desempenhar um papel exclusivamente de transmissor de conhecimentos para ter uma função de coordenador da aprendizagem dos estudantes que por sua vez, através de uma postura ativa e participativa, analisam os problemas propostos de uma forma crítica e identificam a informação adicional de que necessitam, efetuando investigação individual e ou em grupo. Permite ter uma perceção global da realidade empresarial dado que o seu funcionamento, através de um mercado simulado, se aproxima do ambiente empresarial no seu dia-a-dia.

¹ Programa da unidade curricular de Contabilidade Analítica II 2011/2012.

Ao longo dos anos letivos, SE tem abrangido anualmente um número de empresas virtuais, em mercado simulado, que oscila entre 58 e 64 empresas e envolvido entre 11 e 14 tutores. As empresas virtuais refletem as características e obrigações do mercado real, desenvolvendo tarefas que permitem efetuar a gestão corrente de uma empresa e cumprir diversas etapas como a apresentação comercial da empresa, a preparação das demonstrações financeiras intercalares e finais e a apresentação escrita e oral das atividades desenvolvidas. Para tal, são utilizadas diversas metodologias de ensino, como por exemplo, plataforma de *e-learning* e diversos *softwares* de apoio, dos quais destacamos o Sage Next do Grupo SAGE.

Em SE, a partir da criação de uma empresa enquadrada num determinado sector de atividade e tendo por base alguns pressupostos contextualizados no mercado real (capital inicial, número de trabalhadores, política de investimento, produtos/serviços produzidos/comercializados, entre outros) propõe-se aos estudantes elaborar os diferentes programas e orçamentos da atividade operacional, que quando articulados com os orçamentos de tesouraria e financeiro, permitem elaborar o Balanço e Demonstração dos Resultados previsionais.

O processo de avaliação² é composto por três fases e uma apresentação oral com discussão do trabalho efetuado ao longo do semestre, que corresponde a um exercício económico da empresa. Em cada fase é avaliado todo o trabalho e esforço desenvolvido individualmente por cada estudante e em grupo pelos dois estudantes que gerem a empresa. Cada fase de avaliação é composta pela avaliação contínua efetuada individualmente e em grupo e por um relatório escrito elaborado pelo grupo. O relatório a elaborar na primeira fase incide, na sua grande maioria, sobre a elaboração da orçamentação previsional para um exercício económico da empresa no sentido de aplicar e consolidar os conhecimentos adquiridos em Contabilidade Analítica II.

Desde o início do funcionamento da unidade curricular, que os Licenciados em Contabilidade e Finanças pela ESCE estão dispensados do estágio profissional previsto pela atual OTOC aquando da inscrição para Técnico Oficial de Contas de acordo com protocolo assinado. De acordo com o artigo 28º do Regulamento de inscrição, estágio e exame profissional da OTOC, poderá ser facultada a dispensa de estágio profissional a candidatos que “tenham realizado com aproveitamento, em curso conferente de grau académico de licenciatura ou superior ministrado

² Regulamento e Programa de Simulação Empresarial 2011/2012.

por estabelecimento de ensino superior, unidades curriculares com características de projeto (simulação empresarial) com um mínimo de 15 ECTS³”.

3.2. METODOLOGIA

Para a recolha dos dados foi utilizado o inquérito por questionário, pois o mesmo pode ser constituído por uma série ordenada de questões que são respondidas por escrito não sendo necessária a presença de um entrevistador (Marconi e Lakatos, 1999). O questionário é um instrumento de investigação fundamental para o tipo de análise que pretendemos efetuar pois permite-nos recolher uma grande quantidade de informação suscetível de ser medida e analisada (Teixeira, 2009). Neste caso, o uso do questionário foi de extrema relevância dadas as características da amostra em causa (bastante dispersa em termos de horário na unidade curricular).

Para permitir analisar a autoavaliação dos estudantes face aos conhecimentos adquiridos no início e no final da unidade curricular na temática orçamentação, fundamental para a elaboração do primeiro relatório da unidade curricular de SE foi elaborado um questionário constituído por questões com uma terminologia clara e percetível, para que tivessem o mesmo significado para todos os inquiridos. Foram apenas utilizadas questões fechadas, pois as questões abertas podem originar diferentes respostas dos inquiridos (Bell, 1997). A opção pelas questões fechadas – nas quais os inquiridos são confrontados com um conjunto de alternativas para escolher a que melhor representa a sua situação – teve ainda como objetivos: (i) permitir uma maior rapidez e facilidade de resposta; (ii) conseguir uma maior uniformidade, rapidez e simplificação na análise das respostas; e (iii) facilitar a contextualização das questões.

Na elaboração do questionário foi utilizada uma escala de *Likert*, a saber: 1 = nada; 2 = pouco; 3 = suficiente; 4 = bom e 5 = muito bom.

O questionário foi organizado em 3 partes e encontra-se estruturado da seguinte forma:

1. Introdução: o objetivo é clarificar a finalidade do questionário. Para além disso, serve para garantir o seu anonimato e o sigilo absoluto (relativamente aos dados fornecidos), de forma a obter-se uma maior disponibilidade e cooperação por parte dos inquiridos envolvidos no estudo.
2. Grupo I: pretende identificar o inquirido (idade, sexo e o regime da Licenciatura).

³ ECTS – European Credit Transfer System.

3. Grupo II: pretende perceber, numa perspetiva de autoavaliação, a posição dos estudantes face à temática Orçamentação, no início e no fim de Simulação Empresarial.

3.3. AMOSTRA

3.3.1. SELEÇÃO DA AMOSTRA

Para desenvolver o estudo empírico foi constituída uma amostra com os alunos das Licenciaturas em Contabilidade e Finanças, regimes diurno (CF) e noturno (CFN) inscritos em SE nos anos letivos de 2010/2011 e de 2011/2012. No ano letivo de 2010/2011 e 2011/2012 o número de estudantes inscritos em SE foi de 96 e de 93 respetivamente. A tabela 2 apresenta a distribuição dos estudantes nos dois anos letivos para ambos os regimes.

Tabela 2: Distribuição dos estudantes nos dois anos letivos para ambos os regimes

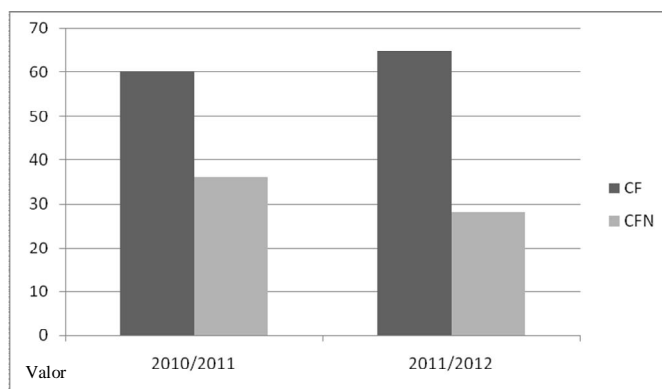
Regimes	2010/2011	2011/2012
	Nº estudantes	Nº estudantes
CF	60	65
CFN	36	28

Fonte: Elaboração Própria

A escolha desta amostra teve como objetivo verificar se os estudantes de CF e CFN reconhecem ter o mesmo nível de aprendizagem no início e no fim da unidade curricular de SE relativamente à temática Orçamentação. Esta análise é interessante, dado que os estudantes de CFN sendo trabalhadores estudantes com experiências em ambiente de trabalho, podem ter uma visão diferente dos estudantes de CF que na sua grande maioria ainda não tiveram qualquer contacto com o mercado de trabalho.

As duas Licenciaturas representavam uma população total de 189 estudantes que frequentaram a unidade curricular de SE nos anos letivos de 2010/2011 e 2011/2012. O Gráfico 1 apresenta a distribuição da população pelas duas Licenciaturas (CF e CFN) em ambos os anos letivos.

Gráfico 1: Distribuição da população pelas Licenciaturas de CF e CFN



Fonte: Elaboração própria

Embora a população fosse constituída por 96 estudantes no ano letivo de 2010/2011 e de 93 estudantes no ano letivo 2011/2012, apenas foram considerados 96 para o ano letivo de 2010/2011 e 76 para o ano letivo de 2011/2012, pois neste ano letivo, 1 estudante de CF desistiu, 3 estudantes de CF e 1 estudante de CFN faltaram e 12 estudantes (6 de CF e 6 de CFN não se encontravam em sala no dia em que o questionário foi passado sendo excluídos da amostra. Deste modo, a amostra deste estudo é constituída por 96 estudantes (60 estudantes de CF e 36 estudantes de CFN) no ano letivo de 2010/2011 e 76 estudantes (55 estudantes de CF e 21 estudantes de CFN) para o ano letivo de 2011/2012, aos quais foi passado o questionário para recolha de dados.

3.3.2. CARACTERIZAÇÃO DA AMOSTRA

A amostra é constituída respetivamente por, 96 estudantes e 76 estudantes, que fazem parte das Licenciaturas de CF e CFN e que frequentaram a unidade curricular de SE nos anos letivos de 2010/2011 e 2011/2012.

A taxa de resposta obtida para o ano letivo de 2010/2011 foi de 100% para ambos os regimes e para o ano letivo de 2011/2012 foi de 90% para CF e de 78% para CFN, o que consideramos um indicador válido por demonstrar um interesse digno de registo por parte desses estudantes em participar activamente num estudo que lhes diz respeito.

Para ambos os anos letivos, os estudantes da amostra foram caracterizados de acordo com três variáveis, nomeadamente: (i) idade; (ii) sexo; e (iii) regime de Licenciatura. Relativamente à

idade, em ambos os anos letivos, a amostra caracteriza-se por uma elevada uniformidade, destacando-se os estudantes com idade inferior a 25 anos no caso de CF. No caso de CFN, a amostra caracteriza-se por alguma diversidade, já que a maioria dos estudantes tem idades compreendidas entre os 31 a 40 anos. A Tabela 3 caracteriza e distribui a amostra segundo a idade dos estudantes nos anos letivos em análise.

Tabela 3: Caracterização e distribuição da amostra segundo a idade dos estudantes

Idade	2010/2011		2011/2012	
	%	%	%	%
	CF	CFN	CF	CFN
Até 25 Anos	88	17	71	0
De 26 a 30 Anos	10	36	18	29
De 31 a 40 Anos	-	42	9	62
Mais de 41 Anos	2	5	2	9

Fonte: Elaboração própria

Quanto à distribuição da amostra segundo o sexo dos estudantes, verifica-se que o sexo feminino predomina relativamente ao sexo masculino. A Tabela 4 caracteriza e distribui a amostra segundo o sexo dos estudantes.

Tabela 4: Caracterização e distribuição da amostra segundo o sexo dos estudantes

Sexo	2010/2011		2011/2012	
	%	%	%	%
	CF	CFN	CF	CFN
Feminino	63	69	65	57
Masculino	37	31	35	43

Fonte: Elaboração própria

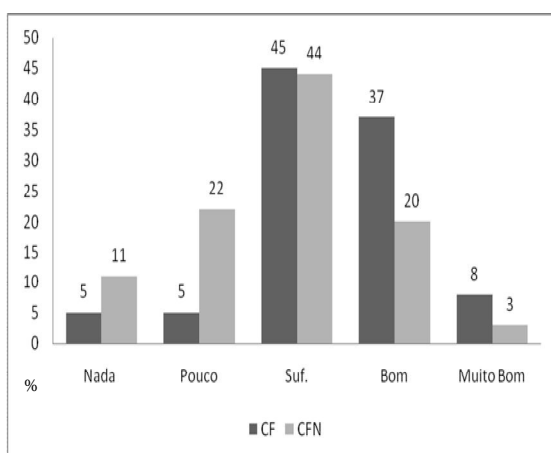
Quanto à caracterização da amostra relativamente ao regime da Licenciatura verifica-se que, 60 estudantes do ano letivo 2010/2011 e 55 estudantes do ano letivo 2011/2012 são de CF e 36 estudantes do ano letivo 2010/2011 e 21 estudantes do ano letivo 2011/2012 são de CFN.

3.4. ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Considerou-se pertinente, face à temática, Orçamentação, numa perspetiva de autoavaliação, e tendo em conta as opções de resposta (1 = nada; 2 = pouco; 3 = suficiente; 4 = bom e 5 = muito bom) conhecer o posicionamento dos estudantes de CF e CFN, no início e no final da unidade curricular. A análise dos resultados obtidos, permite constatar comportamentos diferenciados, tal como se pode observar nos gráficos seguintes.

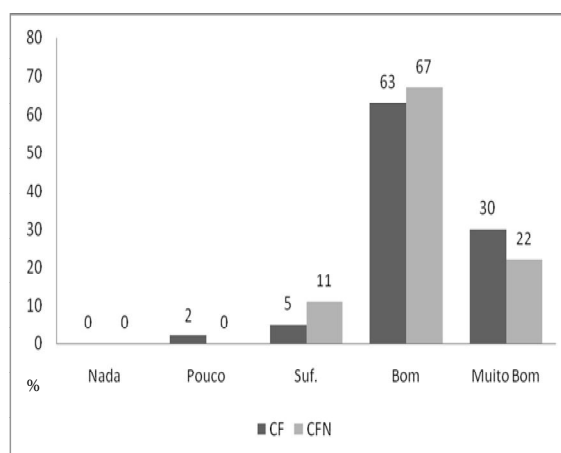
Gráficos 2 e 3: Distribuição das respostas da autoavaliação de conhecimentos de Orçamentação no Início e no Fim da unidade Curricular de SE – Ano Letivo 2010/2011

Gráfico 2 – Início



Fonte: Elaboração própria

Gráfico 3 – Fim



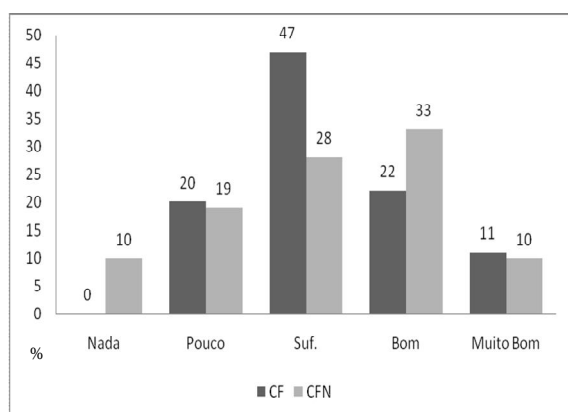
Fonte: Elaboração própria

A temática da Orçamentação assume particular destaque, pois, como o Gráfico 3 demonstra, os estudantes de CF consideram que, no final da unidade curricular, os seus conhecimentos são bons (63%) e muito bons (30%), ao contrário da autoavaliação efetuada no início, onde os estudantes consideraram ter poucos (5%) e suficientes (45%) conhecimentos desta matéria. Quando analisamos a autoavaliação efetuada para os estudantes de CFN, estes revelam possuir bons (67%) e muito bons (22%) conhecimentos desta matéria no final da unidade curricular, enquanto

no início conforme o Gráfico 2 referiam ter nenhuns conhecimentos de orçamentação (11%), poucos conhecimentos (22%) e suficientes conhecimentos desta matéria (44%). De salientar ainda que, o resultado obtido na opção 3 (suficiente), no início da unidade curricular, quer para CF quer para CFN, atingia quase 50% dos estudantes, sendo que, no final da unidade curricular, apenas 5% dos estudantes de CF e 11% dos estudantes de CFN se posicionam nesta opção. Por outro lado, verifica-se que, quer para CF quer para CFN, os estudantes que se posicionavam na opção 1 (nada) e na opção 2 (pouco), no início da unidade curricular, deslocam-se para as outras opções. No final da unidade curricular, apenas 2% dos estudantes de CFN continuam a ter poucos conhecimentos sobre Orçamentação.

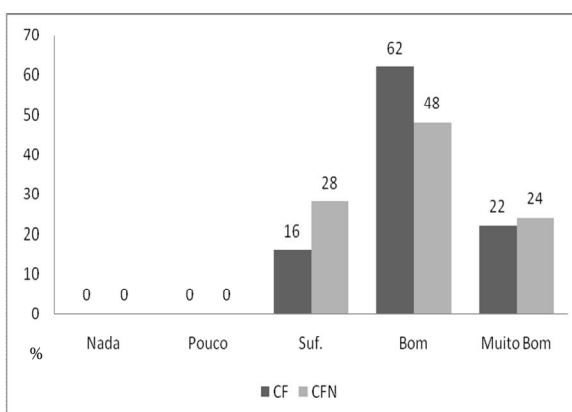
Gráficos 4 e 5: Distribuição das respostas da autoavaliação de conhecimentos de Orçamentação no Início e no Fim da unidade Curricular de SE – Ano Letivo 2011/2012

Gráfico 4 – Início



Fonte: Elaboração própria

Gráfico 5 – Fim



Fonte: Elaboração própria

Através da análise dos Gráficos 4 e 5, verifica-se que, relativamente ao ano letivo 2011/2012, os estudantes de CF consideram que, no início da unidade curricular, os seus conhecimentos sobre Orçamentação são poucos (20%) e suficientes (47%), ao contrário da autoavaliação efetuada no final, onde a maior parte estudantes consideraram ter bons (62%) e muito bons (22%) conhecimentos desta matéria. Quando analisamos a autoavaliação efetuada para os estudantes de CFN verifica-se que, no início da unidade curricular, 33% revela possuir bons conhecimentos desta matéria, no entanto, a maior parte (47%) posiciona-se na opção 2 (pouco) e na opção 3 (suficiente). No final da unidade curricular, é notória a evolução dos estudantes, pois a maioria

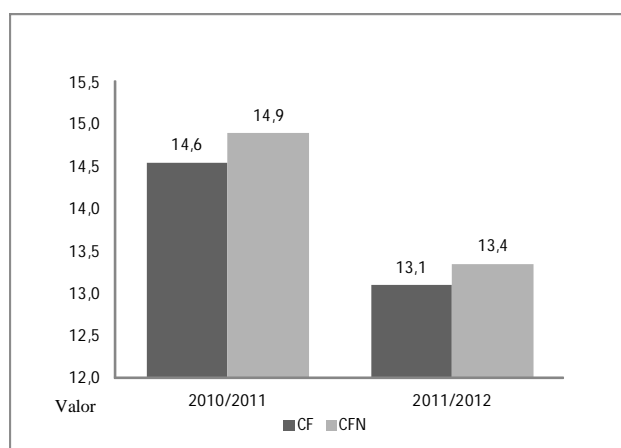
posiciona-se nas opções de bom (48%) e muito bom (24%). De salientar ainda que, no final da unidade curricular, quer para CF quer para CFN, existiu uma deslocação dos estudantes da opção 3 (suficiente) para as opções bom e muito bom.

No sentido de perceber a autoavaliação efetuada pelos estudantes de CF e CFN relativamente aos seus conhecimentos de orçamentação quando iniciam a unidade curricular de SE, procedeu-se a uma análise de outras variáveis que podem contribuir para explicar as respostas dadas pelos estudantes, nomeadamente:

- a) Média da avaliação obtida no relatório da Fase I da unidade curricular de SE;
- b) Média de avaliação na unidade curricular de Contabilidade Analítica II;
- c) Taxas de aprovação na unidade curricular de Contabilidade Analítica II.

O Gráfico 6 apresenta a média da avaliação obtida pelos estudantes no relatório efetuado na Fase I de SE cujo conteúdo incide essencialmente na elaboração de toda a orçamentação previsional para um exercício económico.

Gráfico 6 – Média da avaliação do relatório da Fase I da unidade curricular de SE



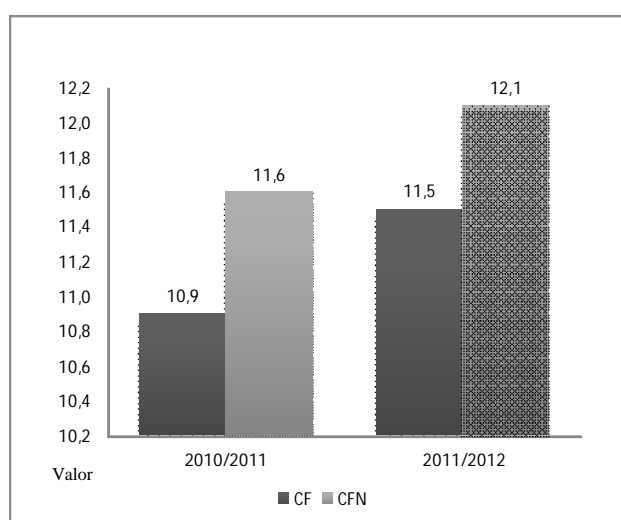
Fonte: Elaboração própria

Pela análise do Gráfico 6 verifica-se que em ambos os anos letivos a média obtida pelos estudantes de CFN é ligeiramente superior à obtida pelos estudantes de CF, constatando-se um decréscimo de 1,5 valor ano letivo 2011/2012 face ao ano anterior em CF e CFN. Se avaliarmos estas médias em termos qualitativos poderemos dizer que se situam entre o Suficiente e o Bom e

por isso comprovam de certo modo as respostas dadas pelos estudantes quando inquiridos sobre o seu posicionamento relativamente aos conhecimentos de orçamentação quando iniciaram SE.

Seguidamente analisámos a média da avaliação obtida pelos estudantes de CF e de CFN na unidade curricular de Contabilidade Analítica II nos dois anos letivos em análise, pois tal como referenciado anteriormente esta unidade curricular inclui em termos de conteúdos programáticos a temática da orçamentação que é depois aplicada concretamente na elaboração do relatório da Fase I de SE.

Gráfico 7 – Média da avaliação da unidade curricular de Contabilidade Analítica II



Fonte: Elaboração própria

Quando analisamos o Gráfico 7 constatamos que a média de avaliação obtida pelos estudantes de CFN na unidade curricular de Contabilidade Analítica II, em ambos os anos letivos, é ligeiramente superior à obtida em igual período pelos estudantes de CF. Do ano letivo 2010/2011 para o ano letivo 2011/2012 verifica-se um acréscimo de 0,7 valores e de 0,6 valores em CF e CFN respetivamente. Estas médias corroboram os resultados obtidos pelos inquéritos efetuados aos estudantes acerca da autoavaliação de conhecimentos de Orçamentação.

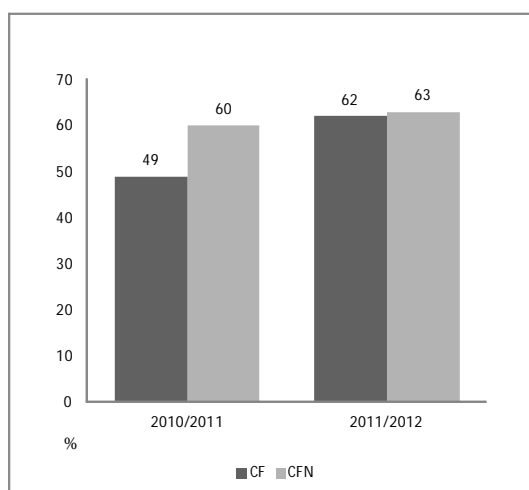
No ano letivo 2010/2011, 50% dos estudantes de CF autoavaliaram os seus conhecimentos de Orçamentação, no início de SE, como poucos e suficientes o que é traduzido na média obtida na unidade curricular de Contabilidade Analítica II (10,9 valores), onde são lecionadas estas matérias e por isso é suposto que os estudantes adquiram as competências ao nível da execução

de todo o processo de orçamentação. Relativamente aos estudantes de CFN a análise é semelhante pois 66% autoavaliaram os seus conhecimento de Orçamentação, no início de SE, como poucos e suficientes o que também é comprovado pela média de 11,5 valores obtida por estes estudantes em Contabilidade Analítica II.

Pela análise ao ano letivo 2011/2012, 67% dos estudantes de CF e 37% dos estudantes de CFN autoavaliaram os seus conhecimento de Orçamentação, no início de SE, como poucos e suficientes o que, à semelhança do ano anterior também é demonstrado pelas médias obtidas em Contabilidade Analítica II de 11,6 valores e 12,1 valores respetivamente.

O Gráfico 8 representa as taxas de aprovação da unidade curricular de Contabilidade Analítica II nos anos letivos 2010/2011 e 2011/2012 para as Licenciatura de CF e CFN. Estas taxas traduzem a percentagem de estudantes aprovados na unidade curricular face ao número total de estudantes inscritos na mesma.

Gráfico 8 – Taxas de aprovação na unidade curricular de Contabilidade Analítica II



Fonte: Elaboração própria

Pela análise do Gráfico 8 é possível constatar que no ano letivo 2010/2011 apenas 49% dos estudantes de CF obtiveram aprovação à unidade curricular de Contabilidade Analítica II, o que significa que 61% não conseguiram adquirir as competências mínimas exigidas, ao nível da orçamentação, nesta unidade curricular. A taxa de aprovação dos estudantes de CFN é superior

(60%) o que talvez se justifique pelo facto de alguns estudantes, devido à sua experiência profissional já terem algum contacto anterior com a prática da orçamentação.

No que respeita ao ano letivo 2011/2012 as taxas de aprovação sofreram um acréscimo em ambas as Licenciaturas com maior expressão em CF que teve um aumento de 13 pontos percentuais, contra CFN cujo aumento se traduziu apenas em 3 pontos percentuais. A evolução de um ano letivo para o outro é positiva, mas a taxa de estudantes reprovados em CF e CFN na unidade curricular de Contabilidade Analítica II é ainda bastante significativa representando quase 40% do total dos estudantes inscritos.

Estes resultados também ilustram a autoavaliação efetuada pelos estudantes sobre os conhecimentos que têm ao nível da orçamentação quando iniciam a unidade curricular de SE.

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Responder adequada e atempadamente às diferentes e crescentes necessidades de informação nas organizações, é uma das obrigações das instituições do ensino superior.

Por outro lado, permitir às organizações ter a vantagem diferenciadora de antecipar problemas e prever resultados futuros, é um dos desafios do ensino da contabilidade, nomeadamente da Contabilidade de Custos ou Analítica, concretizada através da elaboração do Orçamento.

O seu ensino pode ser efetuado através de diferentes metodologias, todavia, defendemos, tal como Barrows e Tamblyn (1980) que a metodologia de ensino baseada em resolução de problemas não deve ser aplicada numa fase inicial da aprendizagem uma vez que essa metodologia assenta no desenvolvimento da capacidade de resolver problemas e não na de aquisição de conhecimentos. Por isso anteriormente à resolução de problemas, deve ser utilizada uma metodologia tradicional de ensino assente numa forte componente teórica e prática lecionada pelo docente, suportada em livros e vocacionada para avaliações individuais.

Nesse sentido, efetuámos, na Licenciatura em Contabilidade e Finanças, regime diurno e nocturno, da ESCE do IPS, um estudo de caso, para perceber se a associação do modelo de ensino tradicional no início do ensino da Orçamentação se consolidou e reforçou quando posteriormente se aplicou a metodologia baseada na resolução de problemas aos mesmos estudantes.

A análise dos resultados obtidos pelas diferentes fontes estudadas, confirmaram a consolidação, reforço e reconhecimento da aprendizagem do processo orçamental, através da resolução de

problemas. Como linha de investigação futura pretendemos continuar esta análise com o objetivo de verificar se os resultados obtidos neste estudo são corroborados em anos letivos futuros.

5. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Anés, J. A. D. & Gavira, R. L. (2011): “Aprendizaje baseado en el uso de casos de estudio real”, *XXI Jornadas Hispano-Lusas Gestión Científica*. Córdoba.
- Anúncio N.º 6060/2010 – Critérios para o reconhecimento da habilitação académica adequada para o exercício da profissão de Técnico Oficial de Contas (de acordo com o processo de Bolonha), Diário da República, 2ª Série, N.º 125, de 30 de junho de 2010.
- Anúncio N.º 6106/2010 – Regulamento de Inscrição, Estágio e Exame Profissionais, Diário da República, 2ª Série, N.º 126, de 1 de julho de 2010.
- Arbrecht, W.S. & Sack, R. J. (2000): Accounting education: Charting the course through a perilous future, Accounting Education Series, Volume No. 16, American Accounting Association, Sarasota.
- Barrows, H. & Tamblyn, R. (1980): Problem-based Learning: An Approach to Medical Education, Springer Series on Medical Education, Volume 1, New York.
- Bell, J. (1997): Como Realizar um Projecto de Investigação: Um Guia para a Pesquisa em Sociais e da Educação, Gradiva, Lisboa.
- Caiado, A. P. (2002): Contabilidade de Gestão, Áreas Editora, Lisboa.
- Estatuto da Escola Superior de Ciências Empresariais do Instituto Politécnico de Setúbal. Despacho N.º 26797/2009, Diário da República, 2ª Série, N.º 239, de 11 de dezembro de 2009.
- Frade, Carlos M. (2003): Gestão das Organizações Públicas e Controlo do Imobilizado, Áreas Editora SA, Lisboa;
- Hansen, J. D. (2006): Using problem-based learning in accounting, *The Journal of Education for Business*, 81(4), 221-224.
- Jordan, H., Neves, J.C. e Rodrigues, J.A. (2002): O controlo de gestão ao serviço da estratégia e dos gestores, Lisboa, 4ª Edição, Áreas Editora.
- Marconi, M. A. & Lakatos, E. M. (1999): Técnicas de Pesquisa (4ª ed.), São Paulo, Atlas.
- Montesinos, J. (1996): La introducion del criterio de devengo en los presupuestos publicos: consideraciones generales, Presupuesto y gastos publicos nº 20, Instituto de estudios fiscales.

Pasin, F., e Giroux, H. (2011): The impact of a simulation game on operations management education, *Computers & Education*, 57, 1240-1254.

Programa da Unidade Curricular de Simulação Empresarial 2011/2012, <http://www.esce.ips.pt>.

Programa da Unidade Curricular de Contabilidade Analítica II 2011/2012, <http://www.esce.ips.pt>.

Regulamento de Simulação Empresarial 2010/2011 e seguintes, Escola Superior de Ciências Empresariais, [https://www.si.ips.pt/esce_si/web_gessi_docs.download_file?p_name=F1072152998/RegulamentoSE Setembro 2010.pdf](https://www.si.ips.pt/esce_si/web_gessi_docs.download_file?p_name=F1072152998/RegulamentoSE%20Setembro%202010.pdf).

Sanchés, J. L. I. (2001): La planificación en la empresa. Un nuevo enfoque; XI Congreso AECA, Madrid.

Salvador, V. S., Inchausti, B. G. e Sanchis, E. V (1996): Sistemas de informacion contable, Tirant Lo Blanch, Valencia.

Silva, F. V. G. (1979): Contabilidade Industrial, Livraria Sá da Costa, 8ª Edição, Lisboa.

Teixeira, A. B. (2009): *A Contabilidade como Sistema de Informação nas Instituições do Ensino Superior Público em Portugal – O Caso da Escola Superior de Ciências Empresariais*, Tese de Doutoramento, Universidade Aberta, Lisboa.